

DER PRAKTISCHE FALL

## Sperrfristverletzende Aufgabe eines Betriebs: Gewinn ist allein diesem Realteiler zuzurechnen

| Eine Gewinnrealisation kann durch eine Realteilung (§ 16 Abs. 3 S. 2 und S. 3 EStG) verhindert werden, wenn die bisherigen Gesellschafter das Betriebsvermögen der Gesellschaft unter sich aufteilen und es bei ihnen Betriebsvermögen bleibt. Was von den Realteilern dabei aber oft vergessen wird, ist die dreijährige Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG. Denn innerhalb dieser Frist dürfen die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht veräußert oder entnommen werden. Wird gegen die Sperrfrist verstoßen, stellt sich oft die Frage, wem der Gewinn zuzurechnen ist. Der praktische Fall liefert Antworten. |

### 1. Sachverhalt

Gustav Meise und Ernst Fröhlich sind zu gleichen Teilen an einer Sportartikel-GbR beteiligt, die sich auf den Vertrieb von Badminton-Fachartikeln spezialisiert hat. Wegen Streitigkeiten hinsichtlich der Ausweitung ihrer Aktivitäten auf den asiatischen Markt wurde die GbR im Zuge einer (echten) Realteilung zum 30.9.19 beendet. Meise und Fröhlich übernahmen die Wirtschaftsgüter jeweils zu Buchwerten in Einzelunternehmen, in denen sie ihre Aktivitäten fortsetzten (Teilbetriebe lagen insoweit nicht vor). Regelungen zu einer Veräußerung oder Entnahme des Vermögens innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG enthielt die Auseinandersetzungsvereinbarung nicht.

Meise verkauft seine Badminton-Artikel nunmehr insbesondere im Großraum Stuttgart und hat sich hier bereits nach kurzer Zeit einen Namen gemacht. Die von Fröhlich angestrebte Ausweitung auf den asiatischen Markt war indes weniger erfolgreich, weshalb er sein Einzelunternehmen bereits mit Wirkung zum 1.11.21 und damit innerhalb der Sperrfrist verkaufte.

Strittig ist nun, wer für die Aufdeckung der stillen Reserven einstehen muss:

- Fröhlich vertritt die Ansicht, dass für die innerhalb der Sperrfrist veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen ist. Der daraus resultierende Gewinn soll nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen sein.
- Demgegenüber ist Meise der Meinung, dass der Gewinn allein von seinem früheren Partner Fröhlich zu versteuern ist.

### 2. Lösung

Nach einigen allgemeinen Ausführungen zur Realteilung wird anhand der aktuellen Rechtsprechung des BFH (23.11.21, VIII R 14/19) gezeigt, dass der Gewinn allein von Fröhlich zu versteuern ist.

#### 2.1 Echte versus unechte Realteilung

Nach neuerer Sichtweise (vgl. u. a. BFH 16.3.17, IV R 31/14; BMF 19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002) ist zwischen einer echten und einer unechten Realteilung zu unterscheiden, wobei die Realteilungsgrundsätze für beide Varianten gelten.

Realteilung einer Sportartikel-GbR und ...

... Verstoß eines Realteilers gegen die Sperrfrist

Die Realteilungsgrundsätze gelten für beide Varianten

Eine Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft und damit ein Fall der echten Realteilung liegt nunmehr auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übertragung

- eines Teilbetriebs,
- eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-PersG oder
- von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

und Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens vor. Der bisher bestehende betriebliche Organismus muss also nicht gänzlich zerschlagen werden.

Eine unechte Realteilung liegt vor, wenn mindestens ein Mitunternehmer ausscheidet und mitunternehmerisches Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft mitnimmt. Dies gilt unabhängig davon, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält. Voraussetzung ist, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter zumindest teilweise Betriebsvermögen beim Ausscheidenden bleiben.

## 2.2 Zurechnung des Gewinns

Kommt es bereits im Zeitpunkt der Realteilung zur Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen, dann ist der Gewinn nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zu verteilen. In diesen Fällen verwirklichen die Realteiler die Entnahme nämlich gemeinsam (vgl. hierzu BFH 16.3.17, IV R 31/14).

Eine andere Beurteilung ergibt sich indes bei einer Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG. Der hieraus resultierende Gewinn ist, wenn der Realteiler (wie im Sachverhalt) seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gemäß § 16 Abs. 3 S. 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen (im Sachverhalt also Ernst Fröhlich rückwirkend zum 30.9.19).

**Beachten Sie |** Leider hat der BFH offengelassen, ob die vorgenannte Beurteilung auch gilt, wenn die Sperrfristverletzung nicht aus einer Veräußerung des Betriebs resultiert, sondern z. B. aus der Veräußerung zum Buchwert übertragener (einzelner) wesentlicher Betriebsgrundlagen. Nach Auffassung von Strahl (kommentierte Nachricht NWB 13/22, 880) kann hier aber „nichts anderes gelten, weil es sonst ebenso zu einer Besteuerung aus Drittverhalten käme ...“.

**FAZIT |** Die Entscheidung des BFH ist bereits deshalb zu begrüßen, weil sie zu mehr Rechtssicherheit führt. Ungeachtet dessen ist in der Praxis darauf zu achten, in der Auseinandersetzungs- bzw. Realteilungsvereinbarung die Folgen eines Sperrfristverstoßes eindeutig zu regeln.

Echte Realteilung

Unechte Realteilung

Allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel versus ...

... Gewinnzurechnung bei einer Sperrfristverletzung

Folgen eines Sperrfristverstoßes in der Realteilungsvereinbarung regeln